Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung II
B-5065/2011

Urteil vom 3. Mai 2012

Besetzung

Richter Ronald Flury (Vorsitz),
Richter Philippe Weissenberger,
Richterin Eva Schneeberger;
Gerichtsschreiberin Agata Zielniewicz.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Zulassung als Revisor.

Sachverhalt:

A.

A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) stellte am 7. Dezember 2007 bei der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (nachfolgend: Vorinstanz) ein Gesuch um Zulassung als Revisor und Aufnahme in das entsprechende Register. Nach anfänglich provisorischer Zulassung als Revisor aufgrund summarischer Überprüfung wies die Vorinstanz nach vertiefter Prüfung das Gesuch mit Verfügung vom 10. Dezember 2009 ab. Zur Begründung führte sie aus, der Beschwerdeführer erfülle die Anforderungen an Leumund und Fachpraxis nicht. Insbesondere biete er keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit, da er von 1993 bis 2008 als leitender Revisor des Einzelunternehmens A._____ Treuhand bzw. der A._____ Treuhand GmbH die Revision der B._____ AG durchgeführt habe, bei welcher seine Ehefrau Verwaltungsrätin sei. Hinzu komme, dass er für die B._____ AG mehrere Jahre im Auftragsverhältnis als leitender Revisor tätig gewesen sei. Hierdurch habe er gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen.

B.

Die gegen diese Verfügung am 21. Dezember 2009 erhobene Beschwerde hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil B-7967/2009 vom 18. April 2011 teilweise gut. Es hob die angefochtene Verfügung auf und wies die Rechtssache an die Vorinstanz zu einem erneuten Entscheid zurück. Das Bundesverwaltungsgericht begründete seinen Entscheid damit, dass die Vorinstanz ihrer Prüf- und Begründungspflicht nicht nachgekommen war. Sie hatte in Bezug auf den beschwerdeführerischen Leumund lediglich die Tatsache gewürdigt, dass der Beschwerdeführer bis Ende 2007 gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen hatte. Hingegen liess sich der angefochtenen Verfügung nicht entnehmen, dass für den Zeitraum bis Ende 2007 auch andere leumundsrelevante Tatsachen berücksichtigt und mit den begangenen Verfehlungen abgewogen worden wären. Zudem hatte die Vorinstanz es versäumt, den seit der Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften vergangenen Zeitraum zu würdigen. So hatte sie weder die Dauer noch das Wohlverhalten des Beschwerdeführers seit den Verfehlungen berücksichtigt. Des Weiteren hatte sie es unterlassen, eine Prognose dahingehend anzustellen, inwiefern sich die Verfehlungen des Beschwerdeführers noch heute und in näherer Zukunft auf seine Gewähr für eine einwandfreie Berufsausübung auswirken sollen. Schliesslich liess sich der Verfügung nicht entnehmen, in welchem Zeithorizont der Beschwerdeführer gegebenenfalls mit einer erfolgsver-

sprechenden erneuten Gesuchsprüfung rechnen konnte. Die Vorinstanz wurde angewiesen im Sinne der Erwägungen neu zu entscheiden.

C.

Mit Verfügung vom 31. August 2011 wies die Vorinstanz das ursprüngliche Gesuch des Beschwerdeführers auf Zulassung als Revisor wiederum ab. In ihrer Begründung führte sie aus, der Beschwerdeführer erfülle auch bei erneuter Überprüfung nicht die Anforderungen an einen unbescholtenen Leumund. Neben dem bereits festgestellten Verstoss gegen die Unabhängigkeitsvorschriften aufgrund seiner Revisionstätigkeit für die B._____ AG habe der Beschwerdeführer zudem vom 12. Februar 1991 bis 29. Januar 1998 die Funktion eines Verwaltungsratspräsidenten der C._____ SA ausgeübt; gleichzeitig sei die B._____ AG seit 13. Mai 1993 Revisionsstelle dieses Unternehmens gewesen. Dies stelle einen weiteren Verstoss gegen die Unabhängigkeit dar. Zwar habe die B._____ AG per 17. März 2008 das Opting-out beantragt, wodurch die Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands erfolgt sei. Dies sei aber nur mit Blick auf die anbegehrte Zulassung der B._____ AG und die damit notwendige Umstrukturierung erfolgt, nicht jedoch um die Verletzung der Unabhängigkeit zu beenden. Trotz den Beschwerdeführer entlastender Elemente, namentlich dem Fehlen von Verlustscheinen sowie etwaiger strafrechtlicher Verurteilungen und unter Berücksichtigung des Zeitablaufs seit Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands, sei das Gesuch mit Blick auf den langjährigen, mehrfachen und groben Verstoss sowie die weitgehend fehlende Einsicht des Beschwerdeführers in die Unabhängigkeitsverletzung daher abzuweisen.

D.

Gegen diese Verfügung erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 13. September 2011 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt die Aufhebung der angefochtenen Verfügung und Gutheissung seines Gesuchs um Zulassung als Revisor sowie entsprechende Eintragung in das Revisorenregister. Zur Begründung führt er aus, die Vorinstanz habe nicht im Sinne der Erwägungen des bundesverwaltungsrechtlichen Urteils B-7967/2009 vom 18. April 2011 neu entschieden. Insbesondere habe sie weder entlastende Tatsachen während noch nach Beendigung des Verstosses gebührend berücksichtigt. Der Verstoss habe lediglich im Innenverhältnis bestanden. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz habe der Beschwerdeführer zudem aus eigenem Willen das Opting-Out der B._____ AG beantragt und damit den rechtmässigen Zustand selbst wiederhergestellt. Die Vorinstanz habe den Grundsatz der

Verhältnismässigkeit nicht beachtet, da der Unabhängigkeitsverstoss schon lange zurückliege und die Verweigerung der Zulassung für den Beschwerdeführer damit einem unverhältnismässigen Berufsverbot gleichkomme. Es sei zudem widersinnig, dem Beschwerdeführer trotz getrübten Leumunds weiterhin die Betreuung von Revisionsmandaten zu ermöglichen und ihm lediglich die Erlaubnis zur Unterzeichnung von Revisionsberichten abzusprechen.

E.

In ihrer Vernehmlassung vom 28. Oktober 2011 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers berücksichtige die angefochtene Verfügung vom 31. August 2011 alle positiven und negativen aktenkundigen Umstände. Persönliche Umstände, welche zugunsten des Beschwerdeführers entlastend zu berücksichtigen wären, lägen gleichwohl nicht vor. Das grundsätzlich nicht zu beanstandende Verhalten des Beschwerdeführers seit Beendigung des Verstosses im Januar 2008 spreche nicht näher zu seinen Gunsten und ergebe sich aus den Sorgfaltspflichten eines jeden Revisors. Hingegen fielen Dauer und Schwere des mehrfachen Verstosses sowie insbesondere die weitgehend fehlende Einsicht des Beschwerdeführers negativ ins Gewicht. Zudem habe der Beschwerdeführer zumindest noch in einem weiteren Fall gegen die Unabhängigkeit verstossen. Die Abweisung des Gesuchs stelle kein faktisches Berufsverbot dar, da der Beschwerdeführer auch weiterhin Revisionsdienstleistungen erbringen könne, sofern er organisatorische und personelle Änderungen vornehme. Die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit könne zwei Jahre nach Rechtskraft der angefochtenen Verfügung als wiederhergestellt betrachtet werden, sofern eine Einsicht in die Bedeutung der Unabhängigkeitsvorschriften bestehe.

F.

Mit unaufgeforderter Eingabe vom 29. Oktober 2011 hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest. Nach seiner Auffassung sei eine Abweisung unverhältnismässig und könne auch durch einen Verweis oder eine Busse ersetzt werden. Zudem führe sie zu erheblichen finanziellen Einbussen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302]).

Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch die angefochtene Verfügung besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]).

Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.
Das Revisionsaufsichtsgesetz ist seit dem 1. September 2007 in Kraft (Verordnung über die weitere Inkraftsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 22. August 2007 [AS 2007 3969]). Es regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG).

Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 und Art. 28 RAG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Diese entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG). Eine natürliche Person wird (unbefristet) als Revisor zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 RAG).

Erfüllt ein Revisor oder ein Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen (Art. 4-6 RAG) nicht mehr, kann die Vorinstanz nach Art. 17 Abs. 1 RAG die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Der Ent-

zug ist vorgängig anzudrohen, sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können (Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG). Im Revisorenregister wird der entsprechende Eintrag sodann von der Vorinstanz gelöscht (Art. 22 Bst. c RAV).

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zu Recht die Voraussetzung des unbescholtenen Leumunds zur Zeit abspricht und der unbefristete Entzug der Zulassung als Revisor rechtmässig ist.

3.
Nach Art. 4 RAV wird ein Gesuchsteller zugelassen, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet; zu berücksichtigen sind insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine.

3.1 Beim Begriff des unbescholtenen Leumunds handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher in Art. 4 RAV konkretisiert wird, jedoch im Weiteren auslegungsbedürftig ist. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist dessen Auslegung und Anwendung eine Rechtsfrage, die grundsätzlich ohne Beschränkung der richterlichen Kognition zu überprüfen ist. Nach konstanter Praxis ist dabei jedoch Zurückhaltung zu üben und den Verwaltungsbehörden ein gewisser Beurteilungsspielraum zuzuerkennen, wenn der Entscheid besondere Kenntnisse oder Vertrautheit mit den tatsächlichen Verhältnissen voraussetzt und die Behörde die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt hat (BGE 131 II 680 E. 2.3.2, BGE 127 II 184 E. 5a; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 446c f.).

3.2 Bei der Frage, ob die von der Vorinstanz genannten Verfehlungen des Beschwerdeführers seinen beruflichen Leumund und guten Ruf beeinträchtigen und er keine Gewähr für die vertrauenswürdige Ausübung seiner Revisionstätigkeit sowie die getreue Einhaltung der entsprechenden Pflichten zu bieten vermag, verfügt die Vorinstanz somit über einen grossen Beurteilungsspielraum; sie hat indessen stets den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten, d.h. für die Verneinung eines guten Leumunds muss eine gewisse Schwere der Verfehlung vorliegen, und

diese muss mit der Verweigerung bzw. dem Entzug der Zulassung in einem vernünftigen Verhältnis stehen (Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.3 mit Hinweisen).

3.3 Der Begriff des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle und in Anlehnung an die entsprechenden Bestimmungen des Finanzmarktrechts sowie unter Berücksichtigung der dazu entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts auszulegen (Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.2 sowie 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 4.2.3; vgl. auch die Antwort des Bundesrates vom 20. September 2010 auf die Frage [10.5350] Revisionsaufsichtsbehörde, Was ist ein Leumundszeugnis?, von Nationalrat Jean Henri Dunant). Bei einer Gewährsprüfung müssen grundsätzlich verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2; URS BERTSCHINGER, in: Rolf Watter/Urs Bertschinger [Hrsg.], Basler Kommentar, Revisionsrecht, Basel 2011, nachfolgend: BSK-Revisionsrecht, Rz. 44 zu Art. 4 RAG). Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen (vgl. BGE 129 II 438 E. 3.3, BGE 99 Ib 104 E. 2b). Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr, worunter in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6373/2010 vom 20. April 2011 E. 2.4). Nach dem Zweckartikel des Revisionsaufsichtsgesetzes dient dieses der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG). Die Umschreibung des Zwecks ist für die Auslegung des Revisionsaufsichtsgesetzes heranzuziehen (Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff., 4059., nachfolgend: Botschaft RAG; RETO SANWALD/LORIS PELLEGRINI, Revision ohne Zulassung, Auswirkungen im Straf-, Verwaltungs- und Zivilrecht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2010, S. 640 ff., 644).

3.4 Der gute bzw. einwandfreie Leumund gilt dabei als Standard; insofern sind entlastende bzw. positive leumundsrelevante Tatsachen zwar zu bezeichnen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7967/2009 vom 18. April 2011 E. 5.2.1 sowie E. 5.3), soweit die Vorinstanz davon Kenntnis hat, jedoch nicht automatisch als entlastend zu werten, sondern grundsätzlich neutral zu behandeln; diesbezüglich verhält es sich ähnlich wie im Strafrecht betreffend fehlende Vorstrafen (BGE 136 IV 1 E. 2.6.4). Der Leumund bestimmt sich aufgrund aktenkundiger früherer Vorfälle (zur zeitlichen Dimension vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 6.2) oder aktuell zu beurteilender Sachverhalte. Ob etwas aktenkundig ist, hat letztlich eine zufällige Komponente, ist aber auf jeden Fall erschwerend zu berücksichtigen. Ebenso sind persönliche Umstände entlastend zu berücksichtigen, wie beispielsweise die Einsicht, die Wiedergutmachung des Schadens (analog der Wiedergutmachung im Strafrecht, Art. 53 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0]), die Wiederherstellung des rechtmässigend Zustands oder die Einmaligkeit einer Verfehlung.

3.5 Die Einhaltung der Vorschriften über die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften nach Art. 728 (ordentliche Revision) und 729 (eingeschränkte Revision) des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) ist für die Erfüllung der Voraussetzung des unbescholtenen Leumunds offenkundig bestimmend. Dasselbe gilt für die standesrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (Richtlinien zur Unabhängigkeit, zuletzt geändert am 6. Dezember 2010, hrsg. von der Treuhand-Kammer), zu deren Einhaltung der Beschwerdeführer als Mitglied der Treuhand-Kammer verpflichtet ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 E. 9). Die Unabhängigkeit ist als zentrales Anliegen der Revisionsaufsicht sowie des Berufs- und Standesrechts zu werten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7967/2009 vom 18. April 2011 E. 4.3 mit Hinweisen).

3.6 Art. 728 OR regelt die Unabhängigkeit der Revisionsstelle für Gesellschaften, die der ordentlichen Revision (Art. 727 OR) unterstehen. Nach Abs. 1 hat die Revisionsstelle unabhängig zu sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv zu bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Abs. 2 listet einen nicht abschliessenden Negativkatalog von Tatbeständen auf, die mit der Unabhängigkeit unvereinbar sind. Diese Bestimmungen gelten für alle an der Revision beteiligten Personen (Abs. 3). Abs. 5 regelt, inwieweit nahestehende Personen die Unabhängigkeitsvorschriften zu erfüllen haben. Nach

Abs. 6 erfassen die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch Gesellschaften, die mit der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen (Konzernbetrachtung).

3.7 Die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle einer Gesellschaft untersteht im Grundsatz denselben Anforderungen (Art. 729 OR; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6373/2010 vom 20. April 2011 E. 2.5.4 mit Hinweisen). Die Unvereinbarkeitstatbestände, deren Aufzählung in Art. 729 OR fehlt, sind nach der Lehre auch bei der eingeschränkten Revision anwendbar (ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: Heinrich Honsell/ Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl., Basel 2008, nachfolgend: BSK-OR, Rz. 4 zu Art. 729; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6373/2010 vom 20. April 2011 E. 2.5.4), oder dienen zumindest als Leitlinie (Botschaft RAG, BBl 2004 4026). Ausnahme bildet Art. 729 Abs. 2 OR, der das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft grundsätzlich erlaubt; sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden (Art. 729 Abs. 2 zweiter Satz OR).

3.8 Die dem Beschwerdeführer vorgeworfenen Unabhängigkeitsverletzungen fallen in den Zeitraum zwischen 1992 bis 2008: Der Beschwerdeführer hat im Rahmen der Tätigkeit der A._____ Treuhand GmbH als Revisionsstelle der B._____ AG im Jahr 1992 den Revisionsbericht an die B._____ AG als leitender Revisor unterzeichnet. Laut Handelsregisterauszug war die A._____ Treuhand GmbH ausserdem vom 12. November 1997 bis zum 1. April 2008 als Revisionsstelle der B._____ AG eingetragen. In derselben Zeitspanne, d.h. vom 21. März 1996 bis am 29. November 2007, war der Beschwerdeführer gemäss Handelsregisterauszug alleiniger Geschäftsführer der A._____ Treuhand GmbH. Seit dem 16. Mai 2008 übt er diese Position gemeinsam mit seiner Ehefrau aus. Ferner war der Beschwerdeführer vom 12. Februar 1991 bis 29. Januar 1998 Verwaltungsratspräsident der C._____ SA, wobei die B._____ AG seit 13. Mai 1993 deren Revisionsstelle war.

3.9 Bereits unter dem ab dem Jahr 1992 bis im Jahr 2007 geltenden Recht mussten Revisoren von den revidierten Gesellschaften und ihren beherrschenden Aktionären und Organen unabhängig sein (Art. 727c Abs. 1 aOR in der Fassung vom 4. Oktober 1991, AS 1992 774; in Kraft vom 1. Juli 1992 bis zum 31. Dezember 2007 [AS 2007 4791, 4839]);

darunter wurde die Fähigkeit verstanden, frei, unkontrolliert und unbeeinflusst vom geprüften Unternehmen bzw. dessen verantwortlichen Organen zu handeln und gegen Aussen entsprechend zu erscheinen. Die Revisoren durften weder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft sein noch Arbeiten für diese ausführen, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar gewesen wären. Wurde eine Handelsgesellschaft als Revisionsstelle bestellt, so galt das Erfordernis der Unabhängigkeit sowohl für diese als auch für alle Personen, welche die Prüfung durchführten (Art. 727d Abs. 3 aOR in der Fassung vom 4. Oktober 1991; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7967/2009 vom 18. April 2011 E. 4.1). Art. 727c aOR regelte die Unabhängigkeit lediglich rudimentär, wurde jedoch durch die Rechtsprechung und Selbstregulierung der Branche konkretisiert (WATTER/RAMPINI, BSK-OR, Rz. 14 zu Art. 728).

4.

In seinem Urteil B-7967/2009 vom 18. April 2011 stellte das Bundesverwaltungsgericht fest, dass der Beschwerdeführer über eine lange Zeit die Unabhängigkeitsvorschriften verletzt hatte, was bei Kunden und sachkundigen Aussenstehenden objektiv gesehen den Anschein der Befangenheit erwecken konnte (E. 4.4.2). Aus den Akten ging hervor, dass die A._____ Treuhand GmbH vom November 1997 bis im April 2008, d.h. während rund zehn Jahren, als Revisionsstelle der B._____ AG im Handelsregister eingetragen war. Der Beschwerdeführer hat in dieser Zeit, zumindest bis im November 2007, als alleiniger Geschäftsführer der A._____ Treuhand GmbH jeweils den Revisionsbericht für die B._____ AG erstellt. Da die Ehefrau des Beschwerdeführers zur selben Zeit einziges Verwaltungsratsmitglied der B._____ AG war, war der Revisor damit zumindest von der revidierten Gesellschaft und ihren beherrschenden Organen nicht unabhängig. Zudem war der Beschwerdeführer auch beruflich für die B._____ AG tätig. Er hatte damit erwiesenermassen während rund zehn Jahren gegen die bis am 31. Dezember 2007 in Kraft stehende Unabhängigkeitsbestimmung von Art. 727c OR verstossen. Der vom Beschwerdeführer vorgebrachte Einwand, seit dem 1. Januar 2008 sei dieser Vorwurf aufgrund des Opting-out der B._____ AG hinfällig geworden, vermochte an dem langjährigen Verstoss gegen die damals geltenden Unabhängigkeitsvorschriften nichts zu ändern (E. 4.4.1).

4.1 Hingegen rügte das Bundesverwaltungsgericht die Ausführungen der Vorinstanz in dreierlei Hinsicht als unvollständig: Zunächst hatte die Vorinstanz in Bezug auf die Gewähr für eine einwandfreie Revisorentätigkeit

bis Ende des Jahres 2007 ausschliesslich die Verfehlungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der Unabhängigkeit gewürdigt; entlastende bzw. positive leumundsrelevante Tatsachen hatte sie hingegen nicht in ihre Beurteilung einfliessen lassen. Ferner war die Vorinstanz nicht auf den seit der Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften vergangenen Zeitraum von gut zwei Jahren eingegangen. Sie hatte nicht berücksichtigt, dass der Beschwerdeführer seine Revisorentätigkeit seit dem 1. Januar 2008 offenbar beanstandungslos ausgeübt hatte und ihm weder in beruflicher noch in privater Hinsicht irgendwelche leumundsrelevante Verfehlungen vorgeworfen werden können. Schliesslich hatte die Vorinstanz es versäumt, eine Prognose zu erstellen und sich vor dem Hintergrund der begangenen Verfehlungen dazu zu äussern, inwiefern diese heute noch Auswirkungen auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers hätten und wie sie sich gegebenenfalls in Zukunft auf seine Gewähr auswirkten. Insbesondere fehlten Ausführungen, mit welchem Zeithorizont der Beschwerdeführer bis zu einer aussichtsreichen erneuten Gesuchsprüfung zu rechnen hätte, wenn er sich in der Zwischenzeit nichts zuschulden kommen liesse.

4.2 Soweit es die bislang fehlende Berücksichtigung positiver Tatsachen bis zur Beendigung des Verstosses betrifft, kommt die Vorinstanz in ihrer Verfügung vom 31. August 2011 zum Schluss, solche fänden vorliegend zu Gunsten des Beschwerdeführers keine Anwendung. Zwar lägen bis zum Jahre 2009 weder strafrechtliche Verurteilungen noch Verlustscheine gegen den Beschwerdeführer vor. Auch sei eine aus eigener Initiative erfolgte Wiederherstellung des rechtmässigen Zustandes grundsätzlich entlastend zu berücksichtigen. Allerdings sei das Opting-Out der B._____ AG im Jahre 2008, durch welches der Unabhängigkeitsverstoss beendet worden sei, dem Beschwerdeführer nicht entlastend anzurechnen. Vielmehr sei es mit Blick auf die anbegehrte Zulassung des Unternehmens erfolgt. Der Beschwerdeführer habe neben dem Verstoss gegen die Unabhängigkeitsvorschriften im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die B._____ AG zusätzlich einen solchen aufgrund seiner Tätigkeit für die C._____ SA begangen. So sei er von Februar 1991 bis Januar 1998 Verwaltungsratspräsident dieses Unternehmens gewesen, wobei die B._____ AG gleichzeitig seit Mai 1993 als Revisionsstelle der C._____ SA fungiert habe. Zudem falle die fehlende Einsicht des Beschwerdeführers, einen Verstoss gegen die Unabhängigkeit begangen zu haben, negativ ins Gewicht, was insgesamt zu keinerlei entlastenden Umständen für ihn führen könne.

Der Beschwerdeführer bringt hiergegen vor, er sei nicht an der Erstellung des Jahresabschlusses der C._____ SA beteiligt gewesen und habe dem Unternehmen lediglich beratend zur Seite gestanden. Die Vorinstanz ignoriere, dass er die Unabhängigkeitsvorschriften sehr wohl einhalte, wie sich nicht zuletzt auch daran zeige, dass die B._____ AG das Mandat als Revisionsstelle der D._____ AG niedergelegt habe, nachdem der Beschwerdeführer ein Verwaltungsratsmandat bei diesem Unternehmen angenommen habe. Zudem habe die Vorinstanz erneut nicht berücksichtigt, dass seine jahrelange Revisionstätigkeit nie beanstandet worden sei. Die Annahme der Vorinstanz, das Opting-Out sei ihm nicht zuzurechnen, sei willkürlich und durch nichts bewiesen.

Dem Beschwerdeführer kann insoweit gefolgt werden, als er sich seit der Aufnahme seiner selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 1985 nichts Aktenkundiges hat zuschulden kommen lassen. Weder zivilrechtliche noch strafrechtliche oder betreibungs- und konkursrechtliche Verurteilungen sind gegen ihn bekannt. Ebenso wenig ist bekannt, dass er sich bei der Betreuung seiner Mandate in fachlicher oder persönlicher Hinsicht etwas hätte zuschulden lassen kommen. Jedoch ist der Vorinstanz dahingehend zuzustimmen, dass ein solch einwandfreies Verhalten von jedem Revisor erwartet werden kann und daher sein Wohlverhalten ihn nicht entlasten kann.

Auch im Hinblick auf das Opting-Out der B._____ AG ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass dieses nicht zu Gunsten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen ist. Zwar erfolgte das Opting-Out im März 2008 und damit lange vor Abweisung des ursprünglichen Gesuchs durch Verfügung vom 10. Dezember 2009. Gleichwohl ist davon auszugehen, dass der Verzicht auf eine eingeschränkte Revision in erster Linie im Hinblick auf die anbegehrte Zulassung des Unternehmens als Revisor, und nicht zur Beendigung des Unabhängigkeitsverstosses erfolgte.

Hingegen fällt der von der Vorinstanz ermittelte weitere Verstoss des Beschwerdeführers gegen die Unabhängigkeitsvorschriften nicht wesentlich ins Gewicht. Zwar ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer insoweit gegen die Unabhängigkeit verstossen hat, als er neben dem Mandat des Verwaltungsratspräsidenten der C._____ SA die Revision des Unternehmens durch die B._____ AG, welcher seine Ehefrau vorstand, genehmigte. Gleichwohl fand dieser Verstoss bis zu seinem Rücktritt als Verwaltungsratspräsident im Jahre 1998 statt und liegt damit 14 Jahre zurück. Dabei ist zu beachten, dass die Vorinstanz selbst in ihrer Praxis in

der Regel nur Unabhängigkeitsverstösse der letzten 10 Jahre vor der Beurteilung des Gesuchs berücksichtigt. Der Verstoss fällt daher gegenüber dem Hauptvorwurf kaum noch ins Gewicht.

4.3 Hinsichtlich des Verstreichens von drei Jahren sowie dem zwischenzeitlichen Wohlverhalten des Beschwerdeführers seit Beendigung der Hauptverfehlung stellt die Vorinstanz in ihrer Verfügung vom 31. August 2011 fest, dass die Beendigung im Verhältnis zur Dauer und Schwere der Verfehlungen erst verhältnismässig kurz zurückliege. Zudem zeige sich der Beschwerdeführer wenig einsichtig, weshalb Zweifel bestünden, ob er mit dem Konzept und der Tragweite der Unabhängigkeitsvorschriften genügend vertraut und auch gewillt sei, diese einzuhalten. Offensichtliche Verstösse dieser Art gegen Unabhängigkeitsvorschriften könnten von jedermann leicht durch Konsultation des Handelsregisterauszugs festgestellt werden. Die Vertrauenswürdigkeit von Personen, welche in der jüngeren Vergangenheit gegen die Unabhängigkeit verstossen hätten, sei durch die öffentlich zugänglichen Informationen herabgesetzt.

Der Beschwerdeführer beanstandet, die Vorinstanz habe sich erneut nicht zu seinem einwandfreien Verhalten seit Beendigung des Verstosses geäussert.

Wie bereits im Zusammenhang mit dem Verhalten des Beschwerdeführers bis zur Beendigung des Verstosses erörtert, ist von einem Revisor ein einwandfreies Verhalten zu erwarten (E. 4.2). Insoweit ist die Vorinstanz nicht verpflichtet, dieses ohnehin erwartete Wohlverhalten des Beschwerdeführers bei ihrer Beurteilung in besonderer Weise zu dessen Gunsten zu berücksichtigen. Hinzu kommt, dass sich aus dem ganzen Schriftverkehr des Beschwerdeführers mit der Vorinstanz und dem Gericht der Eindruck bestätigt, dass der Beschwerdeführer – wenn überhaupt – nur bedingt Einsicht in sein Fehlverhalten zeigt.

4.4 Bezüglich einer zu erstellenden Prognose, mit welchem Zeithorizont der Beschwerdeführer bis zu einer aussichtsreichen erneuten Gesuchsprüfung zu rechnen habe, stellt die Vorinstanz fest, die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit könne zwei Jahre nach Eintritt der Rechtskraft der Verfügung als wiederhergestellt betrachtet werden. Da bereits drei Jahre seit Beendigung des Verstosses vergangen seien, könne ein sachkundiger Dritter vorliegend nach insgesamt rund 5 Jahren wieder Vertrauen in die Tätigkeit des Beschwerdeführers fassen.

Der Beschwerdeführer wendet hiergegen ein, dass die Möglichkeit einer erneuten Einreichung des Gesuchs erst zwei Jahre nach Rechtskraft der angefochtenen Verfügung einem zweijährigen Berufsverbot gleich komme, was faktisch die endgültige Aufgabe der Revisorentätigkeit bedeuten würde.

Die Vorinstanz hat sich in ihrer Verfügung vom 31. August 2011 eingehend mit der Frage auseinandergesetzt, wann der Beschwerdeführer mit einer erneuten Gesuchsprüfung rechnen könne. Dabei hat sie sich dazu geäussert, inwiefern der begangene Verstoss gegen die Unabhängigkeitsvorschriften heute noch Auswirkungen auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers habe und sich in Zukunft auf seine Gewähr auswirke. So hat sie aufgrund der Dauer und Schwere des Verstosses sowie der lediglich bedingt vorhandenen Einsicht des Beschwerdeführers in sein Fehlverhalten die Gewähr für eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen zum jetzigen Zeitpunkt mit überzeugenden Gründen verneint und mit ebenso guten Gründen angenommen, die Gewähr könnte in zwei Jahren nach Eintritt der Rechtskraft der Verfügung wieder bejaht werden. Zudem kann die Abweisung eines Gesuches um Zulassung als Revisor zum heutigen Zeitpunkt nicht als Berufsverbot angesehen werden. Zwar ist es dem Beschwerdeführer verwehrt, als leitender Revisor Dienstleistungen zu erbringen. Hingegen kann der Beschwerdeführer über seine Gesellschaften weiterhin eine Vielzahl von (Treuhand-) Dienstleistungen anbieten, da diese nicht von einer Zulassung der Aufsichtsbehörde abhängig sind. Auch ist zu beachten, dass die B._____ AG reorganisiert und neu strukturiert werden kann, in dem eine bereits zugelassene Person ins Unternehmen aufgenommen wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 6).

Die Würdigung aller Umstände durch die Vorinstanz und die gezogenen Schlussfolgerungen sind daher als angemessen zu betrachten und erweisen sich als gerechtfertigt.

4.5 Der Beschwerdeführer rügt weiter, die Vorinstanz habe den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzt. Die Unabhängigkeitsverletzung habe lediglich im Innenverhältnis bestanden. Der Entzug der Zulassung bedeute ein Berufsverbot; als angemessene mildere Massnahme hätte ein Verweis oder eine Busse genügt.

Die Vorinstanz macht geltend, die Massnahme sei erforderlich, um den gesetzlichen Schutzzielen gerecht zu werden. Der Beschwerdeführer ha-

be jahrelang gegen Unabhängigkeitsvorschriften verstossen und besitze auch jetzt keine Einsicht in das eigene Fehlverhalten. Von einem faktischen Berufsverbot könne nicht gesprochen werden, da sich der Beschwerdeführer entsprechend neu organisieren könne.

Bei der Verhältnismässigkeitsprüfung ist insbesondere zu beachten, dass die Revisionspflicht den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen sowie von Gläubigern bezweckt und der Unternehmensüberwachung dient (zur Sicherung von Arbeitsplätzen und einer nachhaltigen wirtschaftlichen Entwicklung; Botschaft RAG, BBl 2004 3969 ff., 3989). Der Revisionsstelle kommt dabei eine zentrale Rolle zu. Sie soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit alle geschützten Personengruppen in die Lage versetzen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich zu beurteilen. Dieses Ziel der gesetzlichen Regelung von Revisionsdienstleistungen kann nur erreicht werden, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erbracht werden, deren Qualifikation im Rahmen der Zulassung anhand der strengen Zulassungsvoraussetzungen zu prüfen ist. Die Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen ist daher von erheblichem öffentlichen Interesse (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 3). Im Zusammenhang mit dem Entzug der Zulassung hat das Bundesgericht immerhin festgestellt, diese solle die ultima ratio bilden für den Fall, dass zum Schutz der in Frage stehenden öffentlichen Interessen und zur Abwendung von weiteren Störungen einzig die Möglichkeit bleibe, den Betroffenen von der weiteren Berufsausübung auszuschliessen (Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.3 sowie 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 6.2.3; DANIEL C. PFIFFNER, in: BSK-Revisionsrecht, Rz. 5 zu Art. 17 RAG).

Der Beschwerdeführer hat über einen Zeitraum von mehreren Jahren gegen die für seine Tätigkeit zentralen Unabhängigkeitsvorschriften verstossen. Revisionstätigkeit setzt voraus, dass den einschlägigen Normen vollumfänglich Beachtung geschenkt wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2010 E. 4.4). Als Mitglied der Treuhand-Kammer muss dem Beschwerdeführer zudem das geltende Standesrecht geläufig sein. Der Umstand, dass dem Beschwerdeführer ansonsten beruflich nichts vorzuwerfen ist, kann diese Verletzungen bei weitem nicht aufwiegen. Bei derart schweren Verstössen gegen die Unabhängigkeitsvorschriften kommt ein allfällig zulässiger schriftlicher Verweis (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3988/2010 vom 31. Mai 2011 E. 3) als mil-

dere Massnahme nicht in Betracht. Die Verweigerung der Zulassung erweist sich damit als verhältnismässig.

4.6 Aus dem Obenstehenden folgt, dass die Vorinstanz die Anforderungen an den unbescholtenen Leumund bzw. die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit richtig beurteilt und dem Beschwerdeführer zu Recht die Zulassung verweigert hat. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

5.
Bei diesem Ausgang des Verfahren ergibt sich, dass der Beschwerdeführer als unterlegene Partei die Kosten des Verfahrens zu tragen hat (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 1 ff des Reglements vom 28. April 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320]). Diese werden auf Fr. 2'000.- festgelegt und nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

Der Beschwerdeführer hat bei diesem Ausgang des Verfahrens keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.- werden dem Beschwerdefürer auferlegt. Sie werden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)
– das Eidgenössische Justiz und Polizeidepartement, EJPD (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Ronald Flury Agata Zielniewicz

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 9. Mai 2012